

【摘要】由现收现付制转变为权责发生制为基础的现代政府会计改革,强化了对财政风险的披露,体现了新公共管理运动所强调的政府财务信息披露应充分考虑社会公众的需求。而目前以现收现付为基础的我国政府会计却存在着隐蔽隐性负债和或有负债的问题,因此本文提出应推进旨在强化财政风险披露的我国现代政府会计改革。

【关键词】新公共管理;政府会计;财政风险;披露

## 推进强化财政风险披露的我国现代政府会计改革

■ 廖 靛

由新公共管理引致的现代政府会计改革强调对财政风险的披露

20世纪70年代中期以来,英国以及其他OECD国家纷纷掀起了政府改革运动,这些以强调商业管理的理论、方法、技术以及模式在公共管理中应用的改革被称为新公共管理改革(NPM),在新公共管理实践的推动下,社会公众的知情权、法律意识和参与意识都明显增强,充分考虑公众对政府财务信息的需求,是政府财务信息披露的一个基本出发点。

财政风险是指政府拥有的公共资源不足以履行其应承担的支出责任和义务,以至于经济社会的稳定和发展受到损害(刘尚希,2003)。财政风险与私人风险密切相关,企业、个人及其他机构应承担的风险在一定条件下都有可能转化为财政风险。这个条件包括两方面影响因素:第一,风险公共性大小。如一些银行破产事件的负外溢性可能导致金融体系动荡,甚至社会经济不稳定,因此对其的挽救措施成为政府的责任,私人风险转化为财政风险有了必然性;第二,对于风险公共性大小的判断。这个判断最终是取决于社会公众的,当大多数社会公众认为政府有责任出面救济或承担最基本的义务的时候,比如以前失业、贫困是纯粹私人的事,但现代社会普遍共识为应由政府给予救济,私人风险成为财政风险就有了可能性。从上述财政风险的转化我们可以看出,社会公众对于政府财务信息特别是财政风险方面的信息具有知情权是非常必要的:首先,社会公众必须知道政府对于财政介入私人风险的判断是否与自己对于风险公共性判断相一致,这是对政府业绩评价的一个方面;社会公众还需要知道政府对于符合财政介入的私人风险的介入时机是否恰当,介入力度是否适当,最终介入结果是否达到缩小了私人风险预期效果等问题,这是对政府业绩评价的另一个方面。其次,财政风险的公布也可以产生一种示范效应,



让企业及个人等微观经济主体判断自己是否可以享受政府在财政上的担保和扶持,这是个人财务决策的一个方面;个人还可以对公布的财政扶持单位给予其相应的信用评级,这是个人财务决策的另一方面。

运用新公共管理精髓是目前现代世界各国政府会计改革的趋势,其中最根本性的改革就是将现收现付制为基础改革为权责发生制,以适应公众对财政风险方面政府信息的更多需求。

我国目前政府会计在防范财政风险方面存在的缺陷

目前,中国预算会计体系主要由财政总预算会计、行政单位会计和事业单位会计三部分构成。政府会计在我国正式文件中还没有准确界定,一些学者认为,我国政府会计应该包括现有的财政总预算会计和行政单位会计两部分(邢俊英,2004)。根据财政部1997年发布的《财政总预算会计制度》的规定“总预算会计核算以现收现付制为基础”,虽然在2001年印发的《(财政总预算会计制度)暂行补充规定》中规定对个别事项可以采用权责发生制度,但这些事项为涉及到已经预算安排,但由于政策性和用款进度方面原因当年未实现的、由于审批不及而未能拨付的、为平衡预算需要当年未能

实现的支出,因此并未涉及到负债事项的处理。

近年来,我国实施积极财政政策,发行了大量的国债,还从世界银行等国际金融组织及外国政府借入了相当数量的外债,这些债务均为政府的现实负债,应当在政府财务会计报告中予以反映,但是现行的预算会计不能提供财政风险方面的完整信息。一方面,由于现收现付制,财政支出中只反映当期实际的还本付息数,但不能计提利息支出,政府的负债只反映当期本金数,没有反映应由本期负担、以后年度偿还的利息数。另一方面,我国存在着大量的隐性负债和或有负债没有被披露的问题。政府债务根据是由法律规定还是公众压力导致的道义分为显形和隐性负债,根据是在任何条件下或是确定条件下分为直接负债和或有负债,直接显形负债一般都在政府会计中得以反映,但直接显形负债和或有显性和或有隐性负债却被隐藏起来。直接隐性负债主要包括了社会保障支出的缺口(包括未来的公职人员退休金、养老金和失业保障),其弥补方式需要政府财政支持,此外还有政府采购等其他购买性支出引起的应付未付货款、政府欠发工资、国有粮食企业的亏损挂账等问题,这些当期已经发生但还未用现金偿还的负债由于遵循现收现付制原则而未被反映出来。或有显性负债主要包括政府对各种贷款(抵押贷款、学生贷款、农业贷款和小企业贷款)的保护性担保、政府对贸易和汇率的承诺性担保、政府对其他私人投资的担保、政府未决诉讼等,或有隐性负债主要包括了国有企业的潜亏、国有银行的不良资产坏账、农村信用社以及供销社等坏账、其他紧急财政援助(如在私人资本外逃的情况下)等,以上这些可能引起财政支出增加的或有负债由于并不是在当期就能确定,因此也没有被现收现付制的政府会计所披露。政府的这些债务被隐藏了起来,不能真实的反映政府的财务状况,夸大了政府可支配的资源,造成虚假平衡现象,不利于政府防范和化解财政风险,对财政经济的持续、健康运行带来了隐患。

### 推进我国现代政府会计制度改革

首先,制定相应的法律措施,这是现代政府会计改革得以推行的基本前提。一些国家现代政府会计改革之前,就已经根据公共部门改革的具体要求,制定了相关的法律法规,如新西兰1989年的《公共财政法案》,澳大利亚1997年的《1997财务管理和会计责任法案》,英国2000年的《政府资源与账户法案》等。

其次,确定改革推进的战略。根据国际经验,主要有两种方式:一种是分步推进,加拿大即采用了这种方式,分步骤沿着现收现付制——修正的现收现付制——修正的权责发生制——权责发生制的轨迹逐步推进改革进程;另一种是整体推进,即一步到位,由现收现付——权责发生制,新西兰、澳大利亚、英国都采用这方法。笔者认为,依我国国情,采用第一种方法更为合理,因为在我国立即引入完全的权责发生制的时机尚不成熟,一方面,一些公共资产很难加以客观地计量;另一方面,在政

府机构的改革尚未彻底完成时候,推行全面的权责发生制也有一些困难,而修正的权责发生制对我国而言是比较好的第二步选择模式,对大部分业务采用权责发生制可以提供较为公允的资产、负债和成本信息,又可以客观地计量政府部门的可控业绩,同时对政府的一些公益或不可控的支出以现收现付制计量则更加恰当。

第三,对改革进行事先的成本——效益分析。政府会计基础的转变将改变整个政府管理的面貌,使得政府向透明、高效、更加突出受托责任方面发展。但改革的成本同样巨大,这个成本既包括了政治成本,又包括了经济成本:政府债务信息披露的透明化,也就意味着政府出让其信息优势地位或是造成债权人对债务问题的清醒认识,过度的债务问题甚至会引起社会公众对政府的不信任,从而导致高成本的政治风险,经济成本也是不言而喻的,政府提供的债务方面的信息越充分,相关性越强,透明度越高,则提供成本就越大;另外这个成本既包括了显性成本又包括了隐性成本:如向其大量的人员培训费用等显性成本、改革受益人与改革成本分担人不同而造成的利益冲突等隐性成本问题。以上这些成本都需要我们进行完整的成本——效益分析。

第四,为推进改革准备高素质的政府会计人员和更高效的政府信息管理系统等,并逐步转变政府管理工作的观念。人的因素在每次的改革中都是关键性因素,只有具备了掌握权责发生制的专业会计人员并辅以强有力的信息披露和高效能的管理系统,才能够确保改革往正确的轨道运行。而转变政府管理工作的观念,是新公共管理改革的总要求,只有树立了力求建立高效率的政府、民主的政府、公开的政府的内部共识,才可能在实践中切实贯彻改革精神,以积极的姿态毫不避讳的披露政府负债的真实情况。

最后,要为实现改革创造良好的舆论氛围。我国现代政府会计制度改革就短期而言,肯定存在风险,因为对比以前的现收现付制,无论是修正的权责发生制还是修正的现收现付制,其揭示的负债数额必将大增,这就意味着政府未来偿债压力巨大甚至陷入债务危机中的隐忧显形化,这可能会在社会上造成一些不良影响,所以必须进行积极有效的宣传解释工作,引导社会公众正确认识这个问题,为实现政府会计制度改革以及解决政府财政风险创造一个宽松良好的舆论环境。END

### 参考文献

- [1]赵建勇.政府财务报告问题研究[M].上海:上海财经大学出版社,2002.
- [2]李建发.政府会计论[M].厦门:厦门大学出版社,1999.
- [3]刘尚希.财政风险:一个分析框架[J].经济研究,2002(5).
- [4]盖地.论现代政府会计[J].税务与经济,2002(5).

(作者单位:厦门大学经济学院)